



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10925.723015/2012-13
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-008.502 – 3ª Turma
Sessão de 17 de abril de 2019
Matéria IPI Bebidas - Registro Especial e Selo de Controle
Recorrente VINHOS DUELO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2011 a 31/10/2011

CISÃO. SEGUIDA DE INCORPORAÇÃO. SUCESSÃO DE DIREITOS E OBRIGAÇÕES. SELOS DE CONTROLE EM ESTOQUE DA SUCEDIDA.

Os selos pré-existentes, adquiridos pela sucedida antes do processo de cisão, não podem ser considerados como adquiridos irregularmente, pois fazem parte dos direitos sucessórios. Porém, os selos adquiridos após o processo de cisão, utilizando o CNPJ da empresa cindida, não deve receber o mesmo tratamento, pois não há previsão legal para a aquisição nesse formato de procedimento.

DECISÃO RECORRIDA. ALEGAÇÃO DE MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

O recálculo da valor da multa aplicada pela fiscalização não é mudança de critério jurídico. Os novos valores apurados pelo acórdão recorrido foram calculados utilizando-se das próprias planilhas apresentadas pela fiscalização. Não houve qualquer inovação ou elementos novos que propiciassem prejuízo à defesa do sujeito passivo.

REMESSAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. INCIDÊNCIA DE IPI.

Não restando caracterizado nos autos de que as remessas em bonificação não se tratavam de descontos incondicionais, pois esse aspecto era indiferente para sua tributação pelo IPI, não há como manter o lançamento sobre premissa não investigada no lançamento fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial para afastar a tributação das remessas de bonificação e afastar a aplicação da multa prevista no Inc. II do Art. 585 do RIP/2010 sobre a quantidade 836.397 selos adquiridos antes da cisão, vencidos os conselheiros Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)
Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo Contribuinte contra o acórdão n.º 3403-003.534, de (fls. 3252 a 3272 do processo eletrônico), proferido pela Terceira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário.

A discussão dos presentes autos tem origem auto de infração lavrado contra o Contribuinte em 12/12/2012, para exigir R\$ 1.375.991,02 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 147.311,27 de juros de mora calculados até 30/11/2012, R\$ 2.063.986,54 de multa proporcional ao valor do imposto e R\$ 9.917.758,27 de multa regulamentar, o que representa o crédito tributário total consolidado de R\$ 13.505.047,11.

Conta do auto de infração que o Contribuinte teria dado saída a produtos, bebidas alcoólicas sem o lançamento do imposto ou com insuficiência de lançamento. Segundo se extraí da narrativa que houve por parte da Interessada aproveitamento da

concessão do “Ato Executivo Declaratório - ADE” de outra pessoa jurídica. Consta também que em relação algumas notas fiscais de saídas, o Contribuinte informou valores de IPI inferiores ao correto, desconsiderando o enquadramento provisório que lhe era aplicável no período que antecedeu a concessão do Ato Executivo Declaratório – ADE, especificamente, ao período antes de 16 de julho de 2011.

Há acusação, ainda, de saída de produtos sem selo de controle, atribuição conferida pelo excesso no estoque, falta de recolhimento do imposto. Consta que as saídas de bebidas sem estarem seladas se caracterizaram pelo excesso verificado no estoque físico de selos de controle, fatos ocorridos no período de 17/10/2011.

Todas as acusações são provenientes do processo de cisão parcial procedida na empresa produtora de vinho que se denominava Vinhos Duelo Ltda., inscrita no CNPJ sob o número 86.549.425/0002-50, após passou denominar BEBIDAS FLORETE LTDA., que teve parte do seu patrimônio vertido para empresa recorrente Vinhos Duelo do Sul Ltda., 12.678.989/0001-76, entre os bens vertidos para empresa recorrente encontra a instalação produtora, denominada pelos sócios de destilaria, localizada Linha Santo Isidoro, Município de Pinheiro Preto, Santa Catarina.

Inconformado com a autuação, o Contribuinte apresentou impugnação, alegando, em síntese, que:

- ao incorporar parte do patrimônio vertido em razão da cisão, sucedeu a cindida em todos os bens, direitos e obrigações relacionadas ao estabelecimento fiscalizado, isto é, local onde funcionava a filial número “2” da cindida, a inscrita no CNPJ 86.549.425/0002-50;
- que a cisão tem os mesmos efeitos jurídicos da incorporação, conforme dispõe o parágrafo terceiro do art. 229 da Lei da Sociedade anônima, o qual remete ao artigo 227 do mesmo diploma legal, que conceitua incorporação, afirmando que o corre sucessão pela incorporadora em todos os direitos da incorporada, em sendo assim, ao manter as atividades e a tributação anterior do estabelecimento, que chamam de estabelecimento incorporado (destilaria), obteve o direito de utilizar os selos já adquiridos pelo

estabelecimento da empresa cindida, que além de adquirir outros selos diretamente da Receita Federal do Brasil com anteparo no Registro Especial que gozava o estabelecimento industrial;

- os “Selos de Controle de Bebidas” pertencem ao estabelecimento industrial situado na linha Santo Isidoro, km 1,6 no Município de Pinheiro Preto, Estado de Santa Catarina;
- contesta o raciocínio do auditor fiscal, diz que é incompatível com as noções de “estabelecimento”, que é ilógico, porque não houve nem transferência e nem aquisições de terceiros, pois ninguém transfere para si próprio o que já possui, e, nem adquire o que já tem posse e propriedade;
- também contesta a desconsideração do enquadramento dos produtos para fins de tributação do IPI, anteriormente concedido para o estabelecimento da empresa sucedida;
- impugna o enquadramento feito pelo fisco, depois de obter o Ato Executivo Declaratório – ADE DRF/JOA n.º 70/2011, que continuou aplicando o enquadramento provisório para alguns produtos, que supostamente, não estavam relacionados em tal documento.

A DRJ em Ribeirão Preto/SP julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte.

Irresignado com a decisão contrária ao seu pleito, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, o Colegiado deu provimento parcial da seguinte forma: 1) por unanimidade de votos, deu-se provimento para (a) reconhecer o direito do contribuinte sucessor continuar a utilizar as classes de enquadramento de bebidas que já haviam sido anteriormente concedidas à sucedida; (b) reduzir a diferença no estoque de selos para 9.073 selos, devendo o imposto ser calculado com base no critério do art. 46, § 4º, da Lei n.º 4.502/64, considerando-se as diferenças e os maiores valores de produtos em relação a cada cor de selo; (c) considerar preclusa a alegação em relação à redução prevista no art. 150, § 3º, do RIPI/2002, por não ter sido efetuada em impugnação; (d) reduzir a multa de ofício ao patamar de 75%; e (e) excluir as pessoas físicas arroladas como responsáveis solidárias do polo passivo da autuação; 2) pelo voto de qualidade, negou-se provimento quanto: (a) à

exclusão das bonificações da base de cálculo do IPI; e (b) ao direito à utilização dos selos transferidos da sucedida para a sucessora. Conforme acórdão assim ementado in verbis:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2011 a 31/10/2011

ENQUADRAMENTO DE PRODUTOS. ADE. CISÃO. INCORPORAÇÃO. SUCESSÃO. O contribuinte que incorpora parte do patrimônio vertido em decorrência de processo de cisão, sem interrupção do processo de industrialização dos mesmos produtos, tem assegurado o direito de uso do enquadramento dos produtos concedidos ao estabelecimento da empresa cindida, desde que não haja modificação do preço dos produtos, não se tratando de hipótese para utilização do enquadramento provisório.

REDUÇÕES DO IMPOSTO. PRECLUSÃO.

Nos termos do disposto no artigo 17 do Decreto 70.235, de 1972 (PAF), considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada na impugnação. DIFERENÇAS NO ESTOQUE DE SELOS DE CONTROLE. IMPOSTO DEVIDO E MULTA REGULAMENTAR.

As diferenças reais constatadas no estoque de selos de controle, como excesso ou como falta, enseja a cobrança do IPI correspondente, com amparo nas disposições dos artigos 300 e 301 do RIPI/2010. E sobre a quantidade apurada como excesso no estoque cabível a exigência da multa regulamentar reproduzida no artigo 585, I, do mesmo RIPI.

MULTA REGULAMENTAR. EMPREGO OU POSSE DO SELO LEGÍTIMO NÃO ADQUIRIDO DIRETAMENTE DA REPARTIÇÃO FORNECEDORA.

É devida a multa prevista no inciso II do art. 585 do RIPI/2010 quando constatada a posse ou o emprego de selos de controle que o contribuinte não adquiriu diretamente da repartição fornecedora, sendo que se considera aquisição direta apenas aquela efetuada pelo estabelecimento com sua própria identificação perante o CNPJ.

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA. INEXISTÊNCIA.

A conduta verificada não se subsume às condições do art. 71 da Lei nº 4.502/1967, sendo assim, impõe-se afastar a multa qualificada, dando lugar a multa regulamentar.

SUJEIÇÃO PASSIVA. INEXISTÊNCIA.

A solidariedade só cabe quando verificadas as condições estipuladas nos artigos 124 e 135 do CTN. Diante da inexistência dessas condições impõe-se afastar a sujeição passiva.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

O Contribuinte opôs embargos de declaração às fls. 3305 a 3317, sendo que estes foram rejeitados, conforme despacho de fls. 3350 a 3359.

O Contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 3394 a 3413) em face do acórdão recorrido que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, a divergências suscitadas pelo Contribuinte dizem respeito às seguintes matérias: 1) efeitos da sucessão universal em relação ao estoque de selos existente na sociedade cindida; 2) impossibilidade de o órgão de julgamento refazer os cálculos para sanar o equívoco cometido pelo fisco na apuração das diferenças no estoque de selos de controle; e 3) exigência de IPI sobre remessas efetuadas a título de bonificação.

Para comprovar as divergências jurisprudenciais suscitadas, o Contribuinte apresentou como paradigma o acórdão de n.º 3301-003.235. A comprovação do julgado firmou-se pela juntada de cópia de inteiro teor do acórdão paradigma – documento de fls. 3414 a 3457.

O Recurso Especial do contribuinte foi admitido, conforme despacho de fls. 3465 a 3472, sob o argumento que na análise das matérias suscitadas pelo Contribuinte, confrontando o acórdão recorrido com o acórdão paradigma, restaram comprovadas as divergências jurisprudenciais.

A Fazenda Nacional peticionou às fls. 3474, requerendo que os fundamentos do voto vencedor do acórdão recorrido, proferido pela Eminente Conselheira

Mônica Monteiro Garcia de Los Rios, sejam utilizados como contrarrazões ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, com o consequente desprovimento do apelo.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Da Admissibilidade

O Recurso Especial do Contribuinte é tempestivo e, depreendendo-se da análise de seu cabimento, entendo pela admissibilidade do recurso conforme despacho de fls. 3465 a 3472.

Do Mérito

A matéria tratada no presente recurso refere-se: 1- aos efeitos da sucessão universal em relação ao estoque de selos existente na sociedade cindida; 2- da impossibilidade de o órgão de julgamento refazer os cálculos para sanar o equívoco cometido pelo fisco na apuração das diferenças no estoque de selos de controle; e 3- e da exigência de IPI sobre remessas efetuadas a título de bonificação.

Inicialmente entendo importante tratar de alguns pontos constantes nos autos:

Todas as acusações são provenientes do processo de cisão parcial procedida na empresa produtora de vinho que se denominava Vinhos Duelo Ltda., inscrita no CNPJ sob o número 86.549.425/000250, após passou denominar BEBIDAS FLORETE LTDA., que teve parte do seu patrimônio vertido para empresa Vinhos Duelo do Sul Ltda., 12.678.989/000176, entre os bens vertidos para empresa encontra a instalação produtora, denominada pelos sócios de destilaria, localizada Linha Santo Isidoro, Município de Pinheiro Preto, Santa Catarina.

A Contribuinte recebeu a instalação produtora, destilaria localizada Linha Santo Isidoro, Município de Pinheiro Preto, Santa Catarina, dando continuidade, sem interrupção, a produção dos produtos que até então eram produzidas pela empresa cindida.

A empresa continuou a utilizar os rótulos, esses aprovados pelo Ministério da Indústria e da Agricultura, e, os selos, esses requeridos pela empresa cindida (VINHOS DUELO LTDA.) a Receita Federal do Brasil.

A empresa cindida, agora Bebidas Florete Ltda., foi transferida para Rodovia Mário Covas, 112, Belém- PA.

A Contribuinte tomando posse da destilaria e dando continuidade a produção, formulou consulta ao Ministério da Indústria e da Agricultura quanto a possibilidade de continuar utilizando os rótulos e da autorização de fabricação dos mesmos produtos que vinha sendo produzidos pela empresa cindida.

Em resposta a consulta o Ministério da Indústria e da Agricultura entendeu desnecessária solicitação e manteve o direito da cessionária, Vinhos Duelo Ltda. em utilizá-los, bem como, manteve a mesma autorização de produção.

Ressalto que a consulta a Receita Federal do Brasil deu-se de modo verbal diretamente ao auditor que se encontrava na empresa em procedimento de fiscalização quando se processava a cisão, esse teria afirmado que não existia óbice a manutenção do selo de controle. No relatório fiscal o auditor confirma a consulta, mas informa que recomendou uma consulta por escrito.

Conforme narrado, inicialmente a denominação da Contribuinte era “**Vinhos Duelo do Sul Ltda.**”, inscrita no CNPJ número 12.678.989/000176, posteriormente passou adotar a denominação de “**Vinhos Duelo Ltda.**” Denominação” Vinhos Duelo Ltda.” era a denominação de outra empresa inscrita no CNPJ sob o número 86.549.425/000250, que posterior ao procedimento de cisão parcial, passou a utilizar o nome de **Bebidas Florete Ltda.**, a partir de março de 2011.

A acusação de utilização de selos de controle de terceiro, no caso, se refere àqueles pertencentes à empresa cindida, agora chamada **Bebidas Florete Ltda.**, CNPJ sob o número 86.549.425/000250, que o estabelecimento industrial, conhecido pelos sócios como destilaria, passou a pertencer a empresa Recorrente.

O auditor entende que com a cisão/incorporação há interrupção formal das atividades da empresa cindida e o início por outra empresa. Decorrente desse entendimento concluiu pela venda de bebidas alcoólicas sem selo de controle de IPI.

Tais alterações encontram-se nos atos societários que suportam as operações, notadamente nos itens 14.02 e 15 do "Protocolo de Intenção da Cisão Parcial da Empresa Vinhos Duelo Ltda. e de Absorção do Patrimônio Cindido" (fls. 1558).

Destaque- se que os atos societários foram registrados na JUCESC, em 28/03/2011 (fls 1575), produzindo efeitos contra terceiros, nos termos do inciso I do art. 1º da Lei n.º 8.934/1994 (Lei dos Registros Públicos) e art. 1.154 da Lei n.º 10.406/2002 (Código Civil). Foram também efetuadas as devidas alterações no cadastro da RFB (CNPJ), com a concessão de novo registro para o estabelecimento.

1- Dos efeitos da sucessão universal em relação ao estoque de selos existente na sociedade cindida

A cisão como se sabe refere- se à operação pela qual uma sociedade transfere parcelas de seu patrimônio para uma ou mais empresas, que podem ser sociedades já existentes ou serem constituídas a partir dessas parcelas.

Os efeitos societários e patrimoniais da cisão, com incorporação de patrimônio em sociedade preexistente, estão previstos nos artigos 227 e 229 da Lei n.º 6.404/1976 e 1.116 da Lei n.º 10.406/2002 (Código Civil).

Lei n.º 6.404/1976

Incorporação

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

§ 1º A assembléia-geral da companhia incorporadora, se aprovar o protocolo da operação, deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporada mediante versão do seu patrimônio líquido, e nomear os peritos que o avaliarão.

§ 2º A sociedade que houver de ser incorporada, se aprovar o protocolo da operação, autorizará seus administradores a praticarem os atos necessários à incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporadora.

§ 3º Aprovados pela assembléia-geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação.

Cisão

Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no artigo 233, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão; no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados.

§ 2º Na cisão com versão de parcela do patrimônio em sociedade nova, a operação será deliberada pela assembléia-geral da companhia à vista de justificação que incluirá as informações de que tratam os números do artigo 224; a assembléia, se a aprovar, nomeará os peritos que avaliarão a parcela do patrimônio a ser transferida, e funcionará como assembléia de constituição da nova companhia.

§ 3º A cisão com versão de parcela de patrimônio em sociedade já existente obedecerá às disposições sobre incorporação (artigo 227).

§ 4º Efetivada a cisão com extinção da companhia cindida, caberá aos administradores das sociedades que tiverem absorvido parcelas do seu patrimônio promover o arquivamento e publicação dos atos da operação; na cisão com versão parcial do patrimônio, esse dever caberá aos administradores da companhia cindida e da que absorver parcela do seu patrimônio.

§ 5º As ações integralizadas com parcelas de patrimônio da companhia cindida serão atribuídas a seus titulares, em substituição às extintas, na proporção das que possuíam; a atribuição em proporção diferente requer aprovação de todos os titulares, inclusive das ações sem direito a voto. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

Em uma operação de cisão, com incorporação do patrimônio cindido por outra pessoa jurídica, a sociedade receptora do acervo vertido substitui a sociedade cindida na condição de titular dos direitos e obrigações relacionados ao patrimônio transferido.

E o que nos importa neste segundo momento é a abrangência do significado do vocábulo "direitos", de acordo com a legislação societária e o Código Civil.

Quando a Lei n.º 6.404/1976 fala em "direitos", refere-se a bens corpóreos e incorpóreos, a saber:

" Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

I no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

(. . .)

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou

exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;

(. . .)

VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)"

Consta nos atos societários que foi vertido para a Contribuinte o estabelecimento localizado na Av. Mar Castelo Branco, Centro, Pinheiro Preto/SC, nele compreendidos todos os direitos e obrigações correlatas.

O conceito de estabelecimento encontrasse no art. 1.142 do Código Civil:

"Art. 1.142. Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária."

Pelas legislações societária e civil e os precedente e doutrina reunidos, temos que estabelecimento, ou fundo de comércio, é conjunto dos ativos corpóreos (imóvel, estoques e tributos a compensar relacionados, máquinas e equipamentos etc.) e incorpóreos (marcas, licenças, registros nas autoridades competentes etc.) necessários à consecução dos objetivos sociais e obtenção de lucro. Em princípio, todos os elementos essenciais ao desenvolvimento das atividades produtivas.

Em síntese, até este ponto, temos que, em operações de cisão, com versão de patrimônio em outra pessoa jurídica, esta última sucede, ou melhor, substitui a sociedade cindida na condição de titular dos direitos e obrigações relacionados ao patrimônio vertido. E, por direitos, entendamos como todos os bens corpóreos e incorpóreos necessários à manutenção das atividades produtivas do estabelecimento transferido, fonte produtora de receitas.

Vale ressaltar que atos citados acima são aplicáveis ao direito tributário, por força do art. 109 do CTN:

" Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários."

O Direito Tributário é silente, no que tange à sucessão de "direitos", em casos de incorporação, fusão e cisão. No art. 132 do CTN, dispõe exclusivamente sobre a sucessão de tributos devidos.

Portanto, podemos desde já concluir que o conceito de sucessão de "direitos e obrigações", presente na legislação societária e no Código Civil, são plenamente aplicáveis no campo do direito tributário.

Assim, incorporar o estabelecimento físico decorrente de processo de cisão parcial, autoriza a utilizar os selos até então adquiridos e de posse da empresa cindida em decorrência de tratar de um bem pertencente ao estabelecimento industrial, em sendo assim, também passou a ser o proprietário dos mesmos.

Como bem definido no voto vencido do acórdão recorrido, o caso concreto é de cisão parcial com incorporação parcial do patrimônio da empresa cindida, em sendo assim, a sociedade cindida continua existindo, agora com um patrimônio menor e em outro local.

E que o § 3º do art. 229 dispõe que a cisão segue a mesma regra estabelecida pelas disposições sobre incorporação. Isto é na incorporação como é cedição se refere à operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra sociedade. Em virtude dessa absorção extingue-se a sociedade incorporada, **sucedendo a em todos os direitos e obrigações a sociedade incorporadora**, matéria tratada pelo art. 227 da Lei das Sociedades Anônimas.

Assim, a incorporação de parte do patrimônio, a empresa incorporadora sucede a cindida em todos os direitos e obrigações prospera, a cisionada responde pelas

obrigações até o limite da parcela dos direitos vertido, e, assume os direitos da empresa cindida balizadas pelo protocolo e o instrumento de cisão, assim, os efeitos da cisão são os mesmos da incorporação e da fusão.

No caso concreto os sócios decidiram cindir o negócio de indústria e comércio de bebidas alcoólicas que era desenvolvido pela Vinhos Duelo Ltda. em três novos negócios. E quando digo negócio, refiro-me a todos os direitos e obrigações relacionados a cada uma das três partes em que se dividiu e, notadamente, ao fundo de comércio, isto é, **todos os bens corpóreos e incorpóreos, tudo aquilo que era necessário para que o negócio continuasse a operar normalmente. Inclui-se, portanto, não somente o imóvel e os estoques, máquinas e equipamentos, porém também todos os registros necessários ao seu regular funcionamento. E, dentre eles, o registro das bebidas outrora obtido na RFB, que declara seu enquadramento para fins de IPI.**

Observe-se que tal registro determina o valor do IPI, que é adicionado ao preço. Impacta de forma determinante nos negócios. **Não poderia a Contribuinte, durante o período entre o pedido de alteração e a concessão do novo registro, simplesmente alterar o preço tradicionalmente praticado com os clientes, por uma mera formalidade fiscal.** Qual seria a implicação disto para os negócios? Perda de mercado, talvez. Ou a sugestão alternativa seria a de, temporariamente, parar de vender? E os compromissos com fornecedores, clientes, empregados e o próprio Fisco?

Não se está aqui declarando a desnecessidade da alteração cadastral, a qual, com efeito, foi requerida e obtida pela contribuinte. Está-se, tão somente, colocando-a em um plano inferior ao da continuidade plena do empreendimento. E dando ao novo registro obtido uma conotação declaratória e não constitutiva.

Vale mencionar a **Solução de Consulta Disit/SRRF08 nº 102, de 23 de abril de 2012, em que o Fisco admite que a sucessora compense ativo representativo de tributos pagos a maior pela sucedida**, mencionando, inclusive, como um de seus fundamentos, os artigos 227 e 229 da Lei nº 6.404/1976, acima transcritos.

E, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 62, de 21 de fevereiro de 2014, também reconhece a amplitude do conceito de “direitos” acima explanada. Permite a transferência de titularidade de projeto aprovado, para fruição de benefícios fiscais, da sucedida para a sucessora. E, igualmente crucial para a presente contenda, confere caráter meramente declaratório aos atos da RFB que formalizam a transferência de titularidade do projeto, ao reconhecer que os efeitos do reconhecimento retroagem à data do requerimento.

Por fim, entendo que o número cadastral perante o CNPJ ou perante o Registro Especial não é o que confere autonomia ao estabelecimento industrial. Aludidos cadastros não possuem uma conotação constitutiva de direitos, mas meramente **declaratória**. Tanto é assim que os arts. 4º, I e 9º da IN/SRF nº 504/2005 impunham ao Contribuinte o dever de informar ao Fisco qualquer alteração dos dados identificadores do estabelecimento, como o CNPJ.

No contexto dos autos os cadastros fiscais não desempenham papel relevante. Nos termos do art. 51 do CTN e dos arts. 24, parágrafo único e 384 do RIPI/2010, os estabelecimentos são unidades autônomas e é sua **atividade industrial** que determina o surgimento da obrigação tributária (não o número de CNPJ ou de Registro Especial). Nesse aspecto, no caso em apreço está estabilizado que não houve paralização ou alteração da atividade fabril realizada pelos estabelecimentos cindidos.

Com base em tudo em que foi dito concluo que a **Contribuinte é sucessora de TODOS OS BENS CORPÓREOS E INCORPÓREOS necessários à continuidade das atividades operacionais, neles incluídos, indubitavelmente, por imprescindíveis que eram, os registros obtidos pela sucedida na RFB: enquadramento das bebidas para fins de cálculo do IPI e o Registro Especial necessário para a aquisição dos selos de controle. Ou seja, entendo válido os “registros originalmente concedidos à sociedade cindida e depois ratificados pelo próprio Fisco, quando da concessão do registro em nome da Recorrente”.**

Desta maneira reconheço que a incorporação do estabelecimento da Linha Santo Isidoro, interior de Pinheiro Preto/SC pela **VINHOS DUELO** culminou na sucessão de todos os bens corpóreos e incorpóreos necessários à continuidade das atividades operacionais

(arts. 1.116 do CC/2002 e 227 e 229 da Lei nº 6.404/1976), inclusive dos selos de controle de IPI e dos registros obtidos pela sucedida perante a Receita Federal do Brasil.

2- Da impossibilidade de o órgão de julgamento refazer os cálculos para sanar o equívoco cometido pelo fisco na apuração das diferenças no estoque de selos de controle; e

Em Voto Vencedor acompanhado pela maioria da Turma a Conselheira *Mônica Monteiro Garcia de Los Rios* apontou no **acórdão recorrido** que “*houve equívoco por parte do Fisco na aplicação das penalidades*” (fls. 3.264) das Infrações 002 e 003 do Auto de Lançamento (imposto e multa regulamentar pela saída de produtos sem selo).

O principal equívoco verificado foi o ajuste do saldo com a **exclusão** das entradas de selos reputados “*de terceiros*” e a **consideração** de todas as saídas do período: bebidas vendidas com selos regulares e com selos reputados de irregulares.

Segundo o acórdão recorrido, “*não agiu bem a fiscalização ao tentar ajustar o saldo escriturado do livro de registros de selos de controle*” (fls. 3.265). Constatou-se que o procedimento da autoridade lançadora “*resultou em distorções*” e acabou por “*por **transmudar uma infração** (emprego de selos não adquiridos diretamente da RFB) **em outra** ... distinta (diferença no estoque físico de selos)*” (fls. 3.265 e 3.266).

Desta maneira, o **acórdão recorrido** concluiu que “*para apurar eventual diferença de estoque físico **real***” o correto é partir “*dos dados da escrituração do contribuinte sem ‘glosar’ os selos de terceiros*” (fls. 3.265).

Assim, decidiu-se “**reconstituir**” o estoque de selos da VINHOS DUELO e, em instância recursal, apurar o que denominaram de “**reais diferenças no estoque físico**”.

De acordo com o art. 142 do CTN, o lançamento é estritamente vinculado à lei e compete privativamente à autoridade lançadora “*determinar a matéria tributável*” e “*calcular o montante do tributo devido*”. Não cabe a esta Egrégia Corte Administrativa fazer as vezes do Fiscal Autuante e, **revisando aspectos materiais da obrigação tributária**,

recompôr toda a base imponible do IPI do art. 301 do RIPI e da multa regulamentar do art. 585, I do RIPI.

Mesmo porque a quantificação da base de cálculo do crédito tributário em instância recursal suprime instâncias administrativas (já que o feito não foi nem mesmo convertido em diligência) e pode trazer notórios prejuízos à defesa da Contribuinte. É o que se verifica nos autos, em que as imprecisões materiais do cálculo de recomposição do saldo escriturado não podem mais ser sanadas. Com a rejeição liminar dos Embargos Inominados, esgotaram-se as possibilidades recursais de a **VINHOS DUELO** corrigir o cálculo da base imponible do IPI e da multa efetivado em segunda instância. Só lhe restará a via judiciária, postergando a eliminação do conflito.

Assim, entendo que os erros verificados *o processo de validação do saldo escritural de selos de controle* tornam **NULOS os correspondentes lançamentos de IPI**, (art. 301 do RIPI) e da multa regulamentar do art. 585, I do RIPI.

3- Da exigência de IPI sobre remessas efetuadas a título de bonificação.

Asseverou a Contribuinte em suas razões à inclusão indevida de valores relativos à bonificação, e, que essas não estão sujeito à tributação.

A contribuinte afirma que os produtos remetidos aos clientes são **mercadorias em bonificação**, hipótese que não se assemelha e nem se confunde com aquela tratada pelo auditor fiscal.

Assevera que essa matéria encontra submetida ao judiciário nos autos do processo nº 2009.72.03.0002768, Seção Judiciária de Santa Catarina, promovida pela empresa cindida.

Afirma que há depósito, motivo pelo qual deveria ter sido lançado com suspensão de exigibilidade (fls. 2351).

O documento nº 07 indicado à fl. fl.2352 como prova de ter assumido o pólo ativo da ação se refere Pareceres Normativos CST 06/85, etc., assim como o documento nº 6 encontra à fl. 1558, cópia que se refere ao protocolo de intenção de cisão.

E o documento nº 17 se refere à petição inicial do mandado de segurança interposto pela empresa Vinho Duelo Ltda., empresa cindida, CNPJ nº 86.549.425/000170 (fl. 2149). As fls. 2170/2175 encontram a sentença que reconheceu a não inclusão à base de cálculo das saídas a título de desconto concedido e bonificações. Em seguida o Acórdão do Tribunal Federal, que manteve o decidido.

Entretanto, essa ação foi proposta por outra pessoa, em nada aproveita a Recorrente da decisão que excluí da base de cálculo as bonificações. Contudo, entende que as remessas em bonificação não podem ser consideradas vendas efetuadas pelo estabelecimento, não cabendo sua tributação pelo IPI.

O STJ tem decidido, reiteradamente, que o valor das mercadorias dadas a título de bonificação não integram a base de cálculo do ICMS. Como exemplo, pode ser citado o julgamento do RE 1.111.156 SP, cuja relator foi o Ministro Humberto Martins. Embora o entendimento do STJ seja relativo ao ICMS, entendo que aplicasse também ao IPI.

Não obstante, é importante mencionar que, em consulta ao sítio virtual do TRF 4º Região, verifiquei que, em 14/04/2015, houve trânsito em julgado de decisão favorável à Vinhos duelo Ltda., em razão de o STF ter declarado inconstitucional a incidência do IPI sobre descontos incondicionais (*leading case*: RE 567.935).

No julgamento do **Recurso Extraordinário de Repercussão Geral nº 567.935** (Tema nº 84, invocado pelo paradigma) o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu que “*Viola o artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Carta Federal norma ordinária segundo a qual hão de ser incluídos, na base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, os valores relativos a descontos incondicionais concedidos quando das operações de saída de produtos, prevalecendo o disposto na alínea “a” do inciso II do artigo 47 do Código Tributário Nacional*”².

Em sede de Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 1.149.424/BA, Tema nº 374, o STJ também consolidou que “*Os descontos incondicionais não compõem a real expressão econômica da operação tributada, sendo permitida a dedução desses valores da base de cálculo do IPF*”³.

Apesar de não haver evidências documentais de que a Recorrente figura no polo ativo da referida decisão judicial, a decisão do STF, em sede de repercussão geral, deve ser seguida por este colegiado, nos termos do § 2º do art. 62 do RICARF.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator designado.

Em que pese o habitual zelo com que a Relatora expõe suas razões de acolher integralmente a pretensão do contribuinte, após pedir vistas, cheguei à conclusão de que há alguns aspectos tratados nos autos que me levam a conclusões parcialmente diversas da que adotou o judicioso voto apresentado perante esta 3ª Turma da CSRF.

Exponho individualmente minhas ponderações.

Remessas em Bonificação

Nesse ponto, a premissa que orientou o Acórdão Recorrido é a de que “a única hipótese para afastar a tributação sobre as saídas em bonificação seria enquadrá-las como “amostra”, fato que não restaria caracterizado, pois não teriam sido cumpridas as exigências regulamentares.

Cumprе destacar, todavia, que contradizendo a premissa adotada, o STF afastou a tributação pelo IPI dos descontos incondicionais, conforme julgamento do Recurso Extraordinário nº 567.935, em regime de Repercussão Geral, de cuja ementa se extrai o seguinte trecho:

“Viola o artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Carta Federal norma ordinária segundo a qual hão de ser incluídos, na base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, os valores relativos a descontos incondicionais concedidos quando das operações de saída de produtos, prevalecendo o disposto na alínea “a” do inciso II do artigo 47 do Código Tributário Nacional”2.

No caso em tela, cumpre observar que códigos CFOP 5910 e 6910 se prestam tanto ao enquadramento de operações envolvendo brindes (o que alega a autoridade fiscal), quanto de remessas em bonificação (o que sustenta a contribuinte).

Assim sendo, a solução da lide demandaria perquirir se tais remessas, seriam caracterizadas como bonificação, hipótese admitida pelo acórdão recorrido, e, como tal, reconhecidas como desconto incondicional. Lembrar que, caso configurada a existência de condição futura, as remessas sujeitar-se-iam à tributação, conforme já decidiu este Colegiado, em situações análogas, nos termos Acórdãos nº 9303-005.849 e 9303-007.403.

Todavia, tal aspecto não foi aprofundado nas instâncias ordinárias, que o consideraram irrelevante para o deslinde do caso.

Veja como a DRJ abordou a matéria em seu voto:

Contudo, mesmo que assim fosse, as bonificações equivalem a descontos ou abatimentos integrais que devem compor os valores das operações (bases de cálculo) que, por sua vez, correspondem aos valores das respectivas bebidas alcoólicas nas notas fiscais de venda normal (valor tributável, RIPI/2010, art. 190, II, § 3º).

No entanto, levando-se o momento processual, entendo ser inviável aprofundar tal investigação. Ante o exposto, com relação a esta matéria, acompanho a i. Relatora pelas conclusões. Isso porque em seu voto a relatora partiu da premissa de que se tratam efetivamente de descontos incondicionais e no meu modo de ver essa discussão não foi tratada no presente processo, se eram condicionais ou não, pois ele entendia que tanto faz, serem incondicionais ou não, para que houvesse a tributação.

Também não concordo com a parte do voto da relatora que afirma que as decisões do STJ em afastar a tributação das bonificações para o ICMS sejam aplicadas também ao IPI.

Ausência de Inovação na Fundamentação

Nesse ponto cumpre registrar que, diferentemente do que se alegou, o voto-condutor do Acórdão Recorrido não inova nos fundamentos que conduziram à autuação, mas, tão somente, reduz o estoque excedente a partir da exclusão de uma das premissas adotadas pelo fiscal (o uso indevido de selos de terceiros). Ademais, os ajustes decorrentes levam em consideração os próprios demonstrativos que embasaram o auto de infração. Confira-se os seguintes excertos (destaques acrescidos):

Como não houve interrupção das atividades do estabelecimento industrial (parque fabril estabelecimento físico), apesar das alterações decorrentes da cisão, os selos de controle transferidos da filial cindida (86.549.425/000250) para a sucessora (12.678.989/000176) continuaram a ser utilizados na selagem das bebidas (como relatado, as bebidas industrializadas eram exatamente as mesmas, antes e após as alterações societárias), fato que o próprio Fisco atestou. Consta do Termo de Verificação que os produtos selados encontrados no estabelecimento estavam com os selos adquiridos pelo "terceiro". Ou seja, o estabelecimento, após as alterações societárias, prosseguiu com a selagem das bebidas utilizando, indistintamente, selos "próprios" e de "terceiro". Daí sua

escrituração conter, com entradas perfeitamente identificadas pelo Fisco, tanto selos próprios quanto de terceiro.

A partir dos dados levantados pelo Fisco verifica-se que o saldo inicial de selos soltos transferidos de terceiro (836.397), somado às aquisições de selos de terceiro (910.000), menos o estoque físico de selos de terceiro levantado em 17/10/2011 (273.131), resulta no montante de 1.473.266, que representa a quantidade de selos de "terceiro" empregados na selagem das bebidas no período de 01/04 a 17/10/2011.*

$$* 836.397 + 910.000 - 273.131 = 1.473.266$$

Constata-se que esse montante de 1.473.266 selos de terceiro (que, de fato, foram utilizados na selagem das bebidas pelo estabelecimento), é praticamente igual ao montante que a fiscalização apurou como excesso de selos (1.472.702), conforme quadro da página anterior. Daí se conclui que o "excesso" de selos apurado pela fiscalização representa, em verdade, não uma diferença real no estoque físico dos selos, mas sim a quantidade de selos de terceiro que o estabelecimento aplicou nas bebidas. Ao apurar a diferença de estoque da maneira como efetuada o Fisco terminou por transmutar uma infração (emprego de selos não adquiridos diretamente da RFB pelo estabelecimento) em outra infração distinta (diferença no estoque físico de selos).

Entendo que para apurar eventual diferença de estoque físico real no presente caso, ou se parte dos dados da escrituração do contribuinte, sem "glosar" os selos de terceiro (que foram aplicados na selagem das bebidas), ou se elaboram duas reconstituições: uma somente com os selos de terceiro e outra apenas com os selos próprios. Contudo, esta segunda opção é mais difícil, em razão das saídas de selos aplicados nas bebidas não permitir segregação.

Refazendo a escrituração do estoque de selos considerando os selos próprios e os de terceiro (ou seja, sem a "glosa" efetuado pela fiscalização), para comparar com o estoque físico de selos encontrados no estabelecimento (também de selos próprios e de terceiros), chega-se ao seguinte resultado:

Reconstituição refeita a partir dos demonstrativos da fiscalização fls. 360 a 364

Como é fácil perceber, o aresto recorrido nada mais faz do que desfazer a glosa dos selos que se reputou adquiridos de terceiros, pois considerou que não haveria subsunção dessa conduta à norma sancionadora e, como tal, caberia excluir, adicionalmente essa fração do lançamento.

Ora, se, em nenhuma passagem, o acórdão recorrido acresce fundamento diverso do que orientou a autuação, não há como considerar que houve violação ao art. 142 do

CTN, que, a meu ver, deve ser interpretado em conjunto com o § 3º do art. 18 do Decreto 70.235, de 1972, assim redigido (destaques acrescentados):

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

Deve-se acrescentar que o alegado erro suscitado em sede de embargos de declaração, supostamente perpetrado pela autoridade autuante, como bem destacado no despacho às e-fls. 3350 a 3359, diz respeito a questão fática que poderia ter sido suscitada desde a impugnação e, conseqüentemente, encontra-se fulminada pela preclusão, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, o que afasta, com a devida vênia, a alegação de prejuízo ao direito de defesa.

Dos efeitos da sucessão universal em relação ao estoque de selos existente na sociedade cindida

Resta, por fim, enfrentar a controvérsia acerca da transferência dos selos de controle, adquiridos pelo estabelecimento filial da empresa cindida, previamente à sua cisão. Tal aspecto é fundamental para se decidir acerca da subsunção da conduta ao inciso II do art. 585 do RIPI/2010, a seguir transcrito:

Art. 585. Aplicam-se as seguintes penalidades, em relação ao selo de controle de que trata o art. 284, na ocorrência das infrações abaixo (Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 33, e Lei nº 10.637, de 2002, art. 52):

I - venda ou exposição à venda de produtos sem o selo ou com o emprego do selo já utilizado: multa igual ao valor comercial do produto, não inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais) (Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 33, inciso I, e Lei nº 10.637, de 2002, art. 52);

II - emprego ou posse do selo legítimo não adquirido diretamente da repartição fornecedora: multa de R\$ 1,00 (um real) por unidade, não inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais) (Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 33, inciso II, e Lei nº 10.637, de 2002, art. 52);

§ 1º Aplicar-se-á a mesma pena cominada no inciso II do caput àqueles que fornecerem a outro estabelecimento, da mesma pessoa jurídica ou de terceiros, selos de controle legítimos adquiridos diretamente da repartição fornecedora (Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 33, § 1º, e Lei nº 10.637, de 2002, art. 52).

Antes de adentrar a análise dessa matéria, cumpre lembrar que a decisão recorrida desfez a glosa dos selos que teriam sido adquiridos pela empresa cindida. Prevaleceu o entendimento de que os selos eram legítimos.

No entanto, entendeu o acórdão recorrido que, a despeito de o estabelecimento sucessor incorporar bens e direitos do sucedido, restaria caracterizado que os selos em questão, embora legítimos, não teriam sido adquiridos pela autuada, diretamente da RFB, mas de terceiros, posto que à época, o estabelecimento em questão integrava outra pessoa jurídica. Confira-se:

*Enquanto o relator entende que os selos recebidos/adquiridos do estabelecimento da pessoa jurídica cindida (86.549.425/000250) consideram-se como adquiridos diretamente da RFB pelo estabelecimento da autuada (12.678.989/000176), em razão dos efeitos que atribuiu à cisão parcial, explanados em seu voto, **no meu entender estes selos não podem ser considerados como adquiridos diretamente da RFB, pois a autuada é uma nova pessoa jurídica com CNPJ próprio, apesar de haver surgido em decorrência das transformações pelas quais passou a sociedade empresarial. E, como dito, o controle do fornecimento e utilização do selo de controle por parte da Receita Federal possui caráter subjetivo, vinculando-se ao CNPJ de cada estabelecimento.***

Nessa hipótese, portanto, caberia a aplicação da multa regulamentar prevista no art. 585, II, já transcrito, ainda conforme aquele aresto.

Em contraposição ao entendimento manifestado, entendo que cabe distinguir a aquisição do direito sobre selos pré-existentes, por força de cisão empresarial, da transferência de selos entre estabelecimentos ou empresas diferentes, conduta que, como visto, é objeto de sanção. A meu ver, os selos pré-existentes foram legítima e diretamente adquiridos pelo estabelecimento filial da empresa cindida e, como tal, integram seu patrimônio material e imaterial. Por conseguinte, há que se reconhecer que após a fusão, aquele estabelecimento mantém sua titularidade. Acompanho, quanto a tal aspecto, o voto da relatora.

No entanto, cumpre destacar que, embora tenham sido objeto do mesmo tratamento, constata-se a existência de duas situações distintas, perfeitamente caracterizadas no acórdão recorrido: i) o emprego de selos adquiridos pelo próprio estabelecimento industrial antes da cisão; e ii) a aquisição, no período de abril a maio de 2011, de mais 910.000 unidades de selos utilizando o CNPJ da filial da empresa cindida. Confira-se:

Ou seja, o grande erro da contribuinte foi utilizar, na selagem das bebidas, os selos de controle soltos transferidos da filial da empresa cindida (adquiridos da RFB pela filial de CNPJ 86.549.425/000250 total de 836.397), além de ter adquirido, no período de abril a maio de 2011, mais 910.000 unidades de selos utilizando o CNPJ da filial da empresa cindida. Ou seja, no total foram 1.746.397 unidades de selos que a fiscalização considerou em situação irregular. Esta foi, em essência, a infração constatada quanto aos selos de controle, para a qual existe penalidade específica (inciso II do art. 585 acima transcrito).

Parece-me evidente que tratamento diverso deve ser dispensado aos selos adquiridos posteriormente à alteração societária (no total de 910.000), utilizando-se do CNPJ da pessoa jurídica cindida, e que não possuía mais qualquer vínculo com aquele estabelecimento. Nesse caso, não vejo margem para afastar a imposição da multa regulamentar prevista no inc. II do art. 585 do RIPI, atribuindo-se supostos efeitos da cisão empresarial sobre transação ocorrida em momento posterior.

Portanto, acompanho parcialmente a relatora, ressaltando que, no meu entendimento, deve ser mantida a exigência sobre as 910.000 unidades de selos adquiridas no período de abril a maio de 2011, mediante a utilização do CNPJ da pessoa jurídica cindida.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso especial do contribuinte para afastar a tributação do IPI sobre as remessas em bonificação e afastar a aplicação da multa prevista no Inc. II do Art. 585 do RIP/2010 sobre a quantidade 836.397 selos adquiridos antes da cisão.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal